

# VU Research Portal

## Case note: HvJ EU (Aantekening bij HvJ EU 18 oktober 2012, Pelati)

Boulogne, G.F.

2013

[Link to publication in VU Research Portal](#)

### ***citation for published version (APA)***

Boulogne, G. F., (2013). *Case note: HvJ EU (Aantekening bij HvJ EU 18 oktober 2012, Pelati)*, No. 2764, Oct 18, 2012. (Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht; Vol. 2013).

### **General rights**

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

### **Take down policy**

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

### **E-mail address:**

[vuresearchportal.ub@vu.nl](mailto:vuresearchportal.ub@vu.nl)

## COMMENTAAR

BOULOGNE<sup>1</sup>

Om in aanmerking te komen voor de doorschuiffaciliteiten bij een splitsing moet een Sloveense belastingplichtige een verzoek indienen binnen een termijn van 30 dagen. Het aanvangspunt van die termijn is onduidelijk, want afhankelijk van de datum van inschrijving van de splitsing in het handelsregister. Wanneer die inschrijving daadwerkelijk plaatsvindt, is een omstandigheid die buiten het bereik van de belastingplichtige ligt. Is een belastingplichtige te laat met zijn verzoek, dan verliest hij het recht op deze belastingvoordelen, zonder dat onderzocht wordt of voldaan zou zijn aan de voorwaarden daarvoor. Het HvJ beantwoordt de vraag of de Fusierichtlijn zich ertegen verzet dat het verlenen van de richtlijnvoordelen afhankelijk gemaakt wordt van een dergelijke regeling. Het HvJ stelt vast dat de Fusierichtlijn geen bepalingen kent betreffende de procedurevoorschriften die de lidstaten moeten naleven om de richtlijnvoordelen toe te kennen (r.o. 22). Het HvJ overweegt daarom dat het stellen van dergelijke procedurevoorschriften een aangelegenheid is van de rechtsorde van elke lidstaat. Deze voorschriften mogen echter niet ongunstiger zijn dan die welke voor soortgelijke nationale situaties gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel) en zij mogen de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (doeltreffendheidsbeginsel) (r.o. 23). Omdat er geen aanwijzingen zijn dat de Sloveense voorschriften ongelijkwaardig zijn, oordeelt het enkel HvJ de mogelijke strijdigheid van de 30-dagen-termijn met het doeltreffendheidsbeginsel, en wel aan de hand van zowel de duur als het aanvangspunt ervan (r.o. 29). Het HvJ overweegt dat in het belang van de rechtszekerheid redelijke beroepstermijnen mogen worden vastgesteld die gelden op straffe van verval van recht, en dat een termijn van 30 dagen in beginsel door de beugel kan. Het HvJ laat het definitieve oordeel hierover echter aan de nationale rechter (r.o. 33). Met het aanvangspunt van de termijn lijkt het Hof meer moeite te hebben. Omdat de inschrijving in het handelsregister buiten de macht van de belastingplichtige ligt, ontstaat immers een duidelijke spanning met de eis dat een termijnregeling voldoende 'nauwkeurig, duidelijk en voorzienbaar' is. Het is echter aan de nationale rechter om na te gaan of aan deze eis is voldaan (r.o. 36).

Het HvJ staat in dit arrest toe dat een lidstaat het toekennen van de Fusierichtlijnvoordelen afhankelijk maakt van het vervullen van bepaalde formele eisen. Hiermee creëert het HvJ een onderscheid met zijn eerdere rechtspraak, zoals bijvoorbeeld de zaak A.T. (HvJ 11 december 2008, zaak C-285/07, NTFR 2008/2502) waarin het stellen van aanvullende materiële eisen werd afgewezen. A.T. betrof de zogenoemde 'dubbele-boekwaarde-eis', die inhield dat Duitsland bij een aandelenruil slechts een doorschuiving van boekwaarden verleende indien zowel de aandeelhouder als de verwervende vennootschap de verkregen aandelen op boekwaarde waardeerde. Het HvJ overwoog (r.o. 26-27): 'om te beginnen blijkt uit de dwingende en duidelijke tekst van artikel 8, leden 1 en 2, van richtlijn 90/434 niet dat de gemeenschapswetgever de lidstaten een omzettingssmarge heeft willen laten waardoor zij de fiscale neutraliteit die voor aandeelhouders van de verworven vennootschap is voorzien, afhankelijk kunnen stellen van aanvullende voorwaarden. Een dergelijke omzettingssmarge zou

bovendien niet stroken met de doelstelling van die richtlijn, die (...) erin bestaat om een gemeenschappelijke fiscale regeling in te voeren in plaats van de in de lidstaten geldende nationale regelingen uit te breiden tot de gehele Gemeenschap, omdat de verschillen tussen deze regelingen distorsies kunnen veroorzaken.' Vervolgens oordeelde het HvJ dat lidstaten 'slechts bij uitzondering en in bijzondere omstandigheden de toepassing van de Fusierichtlijn mogen weigeren, namelijk wanneer de voorgenoemen herstructurering als hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft'. De 'dubbele-boekwaarde-eis' was volgens het HvJ echter ongeschikt als antimisbruikbepaling, omdat zij veel te generiek was en daarmee disproportioneel. Het HvJ gaat in Pelati niet in op deze eerdere rechtspraak. Dit verbaast mij, want ik had verwacht dat het HvJ het stellen van procedurevoorschriften alleen aanvaardbaar zou achten als zij specifiek tot doel hebben belastingontwijking of -fraude te bestrijden. Te generieke procedurevoorschriften, waarvan niet duidelijk is of zij geschikt zijn om belastingfraude- of ontwijking tegen te gaan, of voorschriften die te ruim in hun jasje zitten, zouden de toets van art. 15(1)(a) niet (mogen) doorstaan. Eveneens negeert het HvJ de rol van het evenredigheidsbeginsel dat, volgens vaste rechtspraak, in acht moet worden genomen bij de uitleg van de antimisbruikbepaling in de Fusierichtlijn (HvJ 17 juli 1997, zaak C-28/95, (Leur-Bloem), r.o. 43). Dit beginsel vereist mijns inziens dat de richtlijnvoordelen automatisch worden verstrekt, met de mogelijkheid dat deze eventueel achteraf worden teruggenomen. Dit is immers een veel minder vergaande manier om belastingontwijking of -fraude tegen te gaan dan de Sloveense regeling.

Opvallend aan het arrest is het gemak waarmee het HvJ concludeert dat procedurevoorschriften die moeten worden nageleefd, een aangelegenheid van de lidstaten zijn. De tekst van de Fusierichtlijn biedt namelijk ruimte voor een andere opvatting. Zo bepaalt art. 4(1) Fusierichtlijn kortweg: 'fusies, splitsingen en gedeeltelijke splitsingen leiden niet tot enigerlei belastingheffing over de vermogenswinst (...)'. Art. 4(4) vereist in dat geval dat de ontvangende vennootschap in de plaats treedt van de inbrengende vennootschap. Aangezien de Fusierichtlijn geen nadere eisen stelt om voor de doorschuivingsfaciliteit in aanmerking te komen, zou daaruit kunnen worden afgeleid dat überhaupt geen procedurevoorschriften mogen worden gesteld. De doorschuiving van boekwaarden zou dan – zoals op grond van art. 14b(2) Wet VPB 1969 overigens al gebeurt – automatisch moeten worden verstrekt. In de literatuur bestaat een soortgelijke denkrant aan ten aanzien van art. 5 Moeder-dochterrichtlijn. Die bepaling luidt: 'de door een dochteronderneming aan de moedermaatschappij uitgekeerde winst wordt vrijgesteld van bronbelasting.' Terra en Wattel merken hierover op: 'the word "exempt" implies that exemption at source is mandatory: Member States are not permitted to provisionally levy a withholding tax at the time of the distribution and refund it to the parent company only after the latter has applied for such refund and has demonstrated that it is a qualifying parent company' (B.J.M. Terra en P.J. Wattel, *European Tax Law, Fiscale Handboeken*, Kluwer, Deventer 2008, p. 501). Deze visie kan naar mijn mening ook op de faciliteiten in de Fusierichtlijn worden toegepast. Tot slot merk ik op dat het bestaan van verschillende procedurevoorschriften in verschillende lidstaten de rechtszekerheid

1 Mr. G.F. Boulogne is verbonden aan PwC (EU Direct Tax Group) en aan de Vrije Universiteit Amsterdam. De auteur verricht promotieonderzoek naar de tekortkomingen in de EU-fusierichtlijn.

niet ten goede komt. Dit wringt, aangezien grensoverschrijdende herstructureringen juist één van de weinige terreinen zijn binnen de directe belasting waar harmonisatie heeft plaatsgevonden. De juiste plek voor procedurevoorschriften lijkt mij daarom de Fusierichtlijn zelf. Overigens rijst de vraag of hiervoor eigenlijk wel plek gemaakt zou moeten worden. De mogelijkheden om de toepassing van de richtlijn te weigeren op grond van art. 15 Fusierichtlijn in combinatie met de bestaande mogelijkheden tot informatieuitwisseling binnen de EU lijken mij afdoende om de belangen van de lidstaten te beschermen.

#### NTFR 2012/2765

Internationaal en Europees

**A-G HvJ: Duitse splitting niet voor als zelfstandige in Duitsland werkzame Duitse onderdanen woonachtig in Zwitserland**

AG HvJ 18 oktober 2012, C-425/11,

Conclusie A-G (HvJ)

Belastingjaar/tijdvak: 2008

Wetsartikelen: EG-Verdrag

Trefwoorden: Ehegattensplitting, unbeschränkte Steuerpflicht

#### Samenvatting

Katja Ettwein en haar echtgenoot zijn Duitse onderdanen die op 1 augustus 2007 naar Zwitserland zijn verhuisd. Zij oefenen beiden een zelfstandige beroepsactiviteit uit en verwerven hun inkomen geheel in Duitsland. Zij verzoeken om voor het belastingjaar 2008 gezamenlijk te worden aangeslagen met toepassing van de 'splitting'-faciliteit als onderdeel van de keuze voor onbeperkte belastingplicht in Duitsland. Het Finanzamt Konstanz wijst de toepassing van de splitting af vanwege hun woonplaats in Zwitserland dat niet tot de EU of EER behoort. Het Finanzgericht Baden-Württemberg stelt de prejudiciële vraag of de bepalingen van de Overeenkomst EG-Zwitserland zich tegen dit oordeel verzetten. A-G Jääskinen wijst er allereerst op dat de doelstellingen en de context van de overeenkomst anders is dan die van de EU (toetreding tot een interne markt). In de relatie tot Zwitserland gelden dus niet even vergaande vrijheden als tussen de lidstaten van de EU en de EER. De overeenkomst geeft aan iedere zelfstandige het recht op toegang en het recht om in het ontvangende land een niet minder gunstige behandeling te genieten dan de eigen onderdanen ten aanzien van de toegang tot en de uitoefening van werkzaamheden als zelfstandige. Volgens de advocaat-generaal voldoet het echtpaar niet aan de voorwaarden van de overeenkomst, omdat zij niet de Zwitserse nationaliteit hebben, maar de Duitse nationaliteit. Tegenover de eigen staat kan geen beroep worden gedaan op het primaire recht van de overeenkomst. Ten slotte merkt de advocaat-generaal op dat hij de discriminerende behandeling door Duitsland moeilijk verdedigbaar acht in het licht van de constitutionele waarden en met name het gelijkheidsbeginsel.

#### Feiten

##### I – Inleiding

1. Met dit verzoek om een prejudiciële beslissing wordt het Hof verzocht om uitlegging van de relevante bepalingen van de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en

haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen (hierna: 'overeenkomst EG-Zwitserland' of 'overeenkomst'), met name van de in deze overeenkomst opgenomen bepalingen betreffende de zelfstandigen. Meer bepaald wenst het Finanzgericht Baden-Württemberg (Duitsland) van het Hof te vernemen, of deze overeenkomst zich verzet tegen een in een lidstaat van de Europese Unie geldende belastingregeling op grond waarvan echtgenoten die onderdaan zijn van deze lidstaat, waar zij als zelfstandige werkzaam zijn en waar vrijwel hun volledige belastbare inkomen aan de inkomstenbelasting is onderworpen, een door deze regeling toegekend fiscaal voordeel wordt onthouden op grond dat zij hun woonplaats naar Zwitserland hebben verlegd.

2. Uit de bepalingen van de litigieuze regeling blijkt namelijk dat de 'splitting'-faciliteit echtgenoten een fiscaal voordeel oplevert wanneer het inkomen van de ene echtgenoot aanmerkelijk hoger is dan dat van de andere. Deze faciliteit is ingevoerd om de progressie van de inkomstenbelasting af te zwakken. Zij houdt in dat het totale inkomen van beide echtgenoten wordt samengegeld, waarna het fictief aan elk van hen voor de helft wordt toegerekend en vervolgens belast. Heeft de ene echtgenoot een hoog en de andere een laag inkomen, dan wordt door de 'splitting' de belastinggrondslag genivelleerd en de progressie van de inkomstenbelasting afgezwakt.

3. Dit fiscale voordeel is echter voorbehouden aan echtgenoten die hun woonplaats of hun gewone verblijfplaats ofwel in Duitsland hebben, ofwel in een andere lidstaat van de Unie dan wel in een staat waarop de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (hierna: 'EER-Overeenkomst') van toepassing is.

#### II – Rechtskader

##### A – Overeenkomst EG-Zwitserland

4. In de tweede zin van de preambule van de overeenkomst EG-Zwitserland verklaren de overeenkomstsluitende partijen zich 'vastbesloten het vrije onderlinge verkeer van personen tot stand te brengen, daarbij uitgaande van de bepalingen die in de Europese Gemeenschap worden toegepast'.

5. Volgens artikel 1, sub a en d, van de overeenkomst EG-Zwitserland beoogt deze overeenkomst onder meer, ten gunste van de onderdanen van de lidstaten en van de Zwitserse Bondsstaat een recht toe te kennen op toegang tot het grondgebied van de overeenkomstsluitende partijen, en op het verblijf, de toegang tot een economische activiteit in loondienst, de vestiging als zelfstandige, alsmede op voortzetting van het verblijf op dit grondgebied, alsook dezelfde levensomstandigheden, arbeidsvoorwaarden en arbeidsomstandigheden toe te kennen als die welke voor de eigen onderdanen gelden.

6. Artikel 2 van de overeenkomst, met het opschrift 'Non-discriminatie', bepaalt:

'Onderdanen van een der overeenkomstsluitende partijen die legaal verblijven op het grondgebied van een andere overeenkomstsluitende partij ondervinden bij de toepassing van deze overeenkomst en overeenkomstig het bepaalde in de bijlagen I, II en III, geen discriminatie op grond van hun nationaliteit.'